

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento dell'Iva configurabile anche per il 2005

di Luigi Ferrajoli

Il delitto di omesso versamento dell'Iva punito dall'[articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000](#) è stato introdotto nel nostro ordinamento penale dall'[articolo 35, comma 7 del D.L. 223/2006](#), convertito con modificazioni nella L. 248/2006.

Si è posta la questione se la fattispecie incriminatrice potesse riguardare anche **l'omesso versamento dell'Iva annuale** relativa al 2005 atteso che la relativa previsione normativa è entrata in vigore soltanto a metà dell'anno 2006, in particolare il 4 luglio 2006.

La Corte di Cassazione, Sezione III Penale, con la [sentenza n. 15234/2017](#) ha affermato che il predetto delitto è configurabile anche per le omissioni dei versamenti relativi all'anno 2005 **senza** che ciò comporti una **violazione del principio di irretroattività** della norma penale.

Sul punto la Corte richiama la [sentenza delle Sezioni Unite Penali n. 37424/2013](#) la quale ha chiarito che *“se è vero che, al momento della scadenza del termine fiscale per il versamento periodico dei debiti Iva relativi all’anno 2005, il reato in discussione non era ancora stato introdotto ... è altrettanto vero, però, che la condotta penalmente rilevante non è l’omissione del versamento periodico nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento dell’Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale nel maggiore termine stabilito per il versamento dell’acconto Iva relativo al periodo d’imposta dell’anno successivo”*.

Infatti, il soggetto che aveva omesso i versamenti periodici per il 2005 nel termine previsto dalla normativa tributaria e che vi aveva persistito fino al 4 luglio 2006, avrebbe avuto la possibilità fino al 27 dicembre 2006 di assumere le proprie determinazioni in ordine all'effettuazione di un pagamento dei debiti che mantenesse l'omissione del versamento **al di sotto della soglia di punibilità prevista dalla legge**. La decisione del contribuente di non provvedere a questi versamenti, che dà luogo alla commissione del reato (che si perfeziona solo con l'omesso versamento oltre la soglia al 27 dicembre 2006) si colloca, dunque, in **un’epoca ampiamente successiva alla introduzione della nuova fattispecie incriminatrice** (4 luglio 2006), alla quale non può, pertanto, attribuirsi un effetto retroattivo.

Una conferma di tale soluzione è possibile rinvenirla nell'[ordinanza della Corte Costituzionale n. 25/2012](#) con cui la Consulta ha dichiarato manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'[articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000](#) sollevata con riferimento all'[articolo 3 della Costituzione](#) limitatamente alle omissioni relative all'anno 2005. In particolare, la Corte ha affermato che la circostanza che il debitore di Iva per l'anno 2005 venga a disporre, al fine di eseguire il versamento, o meglio per decidere se effettuarlo o meno

con la consapevolezza che la sua omissione avrà conseguenze penali (essendo il pagamento doveroso, in base alla normativa tributaria, già prima ed indipendentemente dall'introduzione della nuova fattispecie delittuosa), di un termine minore di quello accordato al contribuente per gli anni successivi, non può ritenersi, di per sé, **lesivo del parametro costituzionale dell'uguaglianza e delle ragionevolezza**, in quanto il termine di oltre cinque mesi e mezzo riconosciuto al soggetto in questione (dal 4 luglio al 27 dicembre 2006) non può ritenersi intrinsecamente incongruo, ossia talmente breve da pregiudicare o da rappresentare, di per sé, un serio ostacolo all'adempimento.

Nella sentenza in commento la Corte di Cassazione ha, inoltre, precisato che l'affermazione della rilevanza penale dell'omesso versamento Iva anche per l'anno 2005 non può essere esclusa attraverso il richiamo al **principio di colpevolezza di cui all'articolo 27 Costituzione**, in forza del quale, tutte le volte in cui entra in gioco il dovere di osservare le leggi penali, la sua violazione non può certamente divenire rilevante in caso di impossibilità di conoscenza del precezzo ([Corte Cost., sentenza n. 364/1988](#)). Infatti, proprio l'esistenza di un congruo periodo di tempo fra l'entrata in vigore dell'articolo 10-ter ed il termine per il versamento dell'acconto relativo al 2006, **consentendo al contribuente di adottare una condotta che impedisse il perfezionamento del reato**, porta ad escludere che dal principio di colpevolezza possa discendere un rilievo ostativo assoluto all'applicabilità della nuova norma penale alle omissioni di versamento del saldo Iva relativo al 2005.

L'esclusione della rilevanza penale in relazione a singole fattispecie concrete potrebbe essere affermata in presenza di elementi tali da condurre, anche per questioni attinenti al divario temporale fra maturazione del debito Iva e introduzione della norma penale, **all'esclusione dell'elemento soggettivo del reato**. In particolare, ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui l'omissione del versamento dell'imposta in misura superiore alla soglia prevista dalla norma oltre il termine stabilito dalla legge per il perfezionamento della fattispecie delittuosa trovi la sua ragione esclusiva in un **comportamento colpevole** interamente posto in essere **prima dell'introduzione della norma penale**, quando le conoscibili e prevedibili conseguenze di esso consistevano solo in una **sanzione amministrativa** (come ad esempio la dichiarazione di fallimento prima della data di entrata in vigore della nuova norma penale).



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)